CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
JULIANE KOKOTT
prezentate la 15 mai 2014[1]

Cauza C-605/12

Welmory sp. z o.o.
împotriva
Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku

[cerere de decizie preliminară formulată de Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia)]

„Legislație fiscală — Taxa pe valoarea adăugată — Articolul 44 din Directiva 2006/112/CE, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2008/8/CE — Noțiunea «sediu comercial fix» al beneficiarului serviciilor”

1. Încă o dată, Curtea este sesizată cu o cerere de decizie preliminară în materia taxei pe valoarea adăugată, referitoare la problema privind locul în care se consideră prestate serviciile. Acest lucru nu este surprinzător, întrucât litigiul privind locul prestării serviciilor este întotdeauna și un litigiu referitor la stabilirea statului membru căruia îi revine competența de impozitare.

2. În prezenta cauză se contestă competența de impozitare în cazul unui model de afacere deosebit de complex din domeniul comerțului electronic. Această afacere, desfășurată în Polonia, este administrată în comun de o societate poloneză și de o societate cipriotă. În acest context, în procedura principală se pune problema dacă societatea *cipriotă* deține în Polonia un sediu comercial fix în sensul legislației în materia TVA-ului. De acest aspect depinde astfel stabilirea statului membru – Polonia sau Cipru – în care trebuie plătit TVA-ul pentru anumite servicii prestate de societatea *poloneză*.

3. Într-adevăr, Curtea s-a pronunțat deja în câteva cauze cu privire la situația în care o persoană impozabilă deține un sediu comercial fix într-un alt stat membru decât statul membru în care are sediul[2]. Cu toate acestea, comerțul electronic nu a făcut până în prezent obiectul jurisprudenței. În plus, pentru prima dată după reformarea dispozițiilor privind locul de prestare a serviciilor, realizată prin Directiva 2008/8/CE[3], în prezenta cauză trebuie să se clarifice problema privind împrejurările în care un serviciu se consideră prestat *către*, iar nu *de către*, un sediu comercial fix al unei persoane impozabile.

1 — Limba originală: germana.

2 — În ceea ce privește locul de prestare a serviciilor, a se vedea Hotărârea Berkholz (168/84, EU:C:1985:299), Hotărârea Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184), Hotărârea ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374), Hotărârea Lease Plan (C-390/96, EU:C:1998:206) și Hotărârea Cookies World (C-155/01, EU:C:2003:449).

3 — Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de modificare a Directivei 2006/112/CE în ceea ce privește locul de prestare a serviciilor (JO L 44, p. 11).

I – **Cadrul juridic**

4. În Uniune, perceperea TVA-ului este reglementată de Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată [4] (denumită în continuare „Directiva TVA”). Articolul 43 și următoarele cuprind dispoziții privind locul de prestare a serviciilor. În temeiul acestor articole se stabilește statul membru în care prestarea de servicii este supusă TVA-ului.

5. Aceste dispoziții au fost reformate în mod amplu prin Directiva 2008/8, în vigoare începând cu anul 2009. În considerentul (3) prima teză al directivei menționate se precizează următoarele:

„Pentru toate prestările de servicii, locul de taxare ar trebui să fie, în principiu, locul în care are loc consumul.”

6. Prin urmare, articolul 44 din Directiva TVA conține în prezent următoarea normă generală privind stabilirea locului de prestare a serviciilor în cazul prestărilor de servicii al căror *beneficiar* este o persoană impozabilă:

„Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană și-a stabilit sediul activității sale economice. Cu toate acestea, în cazul în care aceste servicii sunt furnizate către un sediu comercial fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu comercial fix. […]”

7. Conform articolului 193 din Directiva TVA, în principiu, „TVA se plătește de orice persoană impozabilă ce efectuează […] o prestare de servicii impozabilă”. Articolul 196 din Directiva TVA, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2008/8, derogă însă de la această normă generală, în măsura în care locul de prestare a serviciilor se stabilește potrivit articolului 44, citat anterior:

„TVA este datorată de orice persoană impozabilă […] căreia îi sunt prestate serviciile prevăzute la articolul 44, atunci când serviciile sunt prestate de o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul statului membru respectiv.”

8. În ordinea juridică poloneză, articolul 44 din Directiva TVA a fost transpus prin articolul 28b din Legea din 11 martie 2004 privind taxa pe bunuri și pe servicii (Ustawa o podatku od towarów i usług).

II – **Procedura principală**

9. Procedura principală are ca obiect TVA-ul datorat de societatea poloneză Welmory sp. z o.o. (denumită în continuare „Welmory”) pentru lunile ianuarie-aprilie 2010.

10. Welmory a încheiat un contract de colaborare cu o societate cipriotă, Welmory Limited. Potrivit acestuia, societatea cipriotă trebuia să opereze un site internet în limba poloneză, pe care se organizează licitații. Pe acest site internet, Welmory trebuia să ofere și să vândă la licitație produse pe cont propriu.

4 — JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.

11. Cumpărarea la licitație a acestor produse era însă posibilă numai atunci când clienții achiziționaseră anterior de la societatea cipriotă drepturi pentru prezentarea unei oferte. În final, acest model de afacere a avut drept rezultat faptul că vânzarea unui produs genera două tipuri de încasări: pe de o parte, Welmory încasa prețul de cumpărare, chiar dacă acesta se situa în general sub valoarea de piață a produsului, și, pe de altă parte, societatea cipriotă obținea venituri din vânzarea drepturilor de a prezenta oferte.

12. Pentru administrarea site-ului internet, societatea cipriotă utiliza lucrători care nu erau angajații, iar în scopul operării site-ului utiliza dotarea tehnică a Welmory. În plus, societatea cipriotă a achiziționat în aprilie 2010 toate părțile sociale ale Welmory.

13. În temeiul contractului de colaborare, Welmory a obținut de la societatea cipriotă o remunerație pentru prestarea serviciilor de vânzare a produselor și, astfel, pentru prestarea de servicii auxiliare, de exemplu servicii de publicitate. Welmory nu a plătit TVA pentru aceasta, întrucât a considerat că beneficiara serviciilor, adică societatea cipriotă, trebuie să plătească taxa la sediul său din Cipru.

14. Cu toate acestea, administrația fiscală poloneză consideră că serviciile prestate de Welmory trebuie să fie impozitate în Polonia, întrucât societatea cipriotă a dispus de un sediu comercial fix în Polonia către care au fost prestate serviciile.

III – **Procedura în fața Curții**

15. Naczelny Sąd Administracyjny, instanța sesizată cu soluționarea prezentului litigiu, a adresat Curții, în temeiul articolului 267 al treilea paragraf TFUE, următoarea întrebare preliminară:

„În scopul impozitării serviciilor prestate de întreprinderea A, cu sediul în Polonia, întreprinderii B, cu sediul într-un alt stat membru al Uniunii Europene, în cazul în care întreprinderea B utilizează infrastructura întreprinderii A în cadrul desfășurării activității sale economice, sediul comercial fix în sensul articolului 44 din Directiva TVA este locul în care se află sediul întreprinderii A?”

16. În procedura în fața Curții au prezentat observații scrise Welmory, Republica Cipru, Republica Polonă, Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord, precum și Comisia. Pe lângă cei menționați, la ședință a mai participat și pârâtul din procedura principală, directorul camerei fiscale din Gdansk.

IV – **Apreciere juridică**

17. Prin intermediul întrebării preliminare, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă, într-o situație precum cea din procedura principală, trebuie să se pornească de la premisa că prestările de servicii în sensul articolului 44 a doua teză din Directiva TVA sunt efectuate către un sediu comercial fix al persoanei impozabile.

18. Situația din procedura principală este caracterizată în special prin faptul că, pentru operarea site-ului internet în temeiul contractului de colaborare pe care l-a încheiat cu Welmory, societatea cipriotă utilizează resurse umane și materiale care nu îi aparțin, ci, cel puțin în parte, aparțin societății Welmory. Aceste resurse umane și materiale reprezintă, așadar, un sediu comercial fix al societății cipriote în Polonia, către care Welmory își prestează la rândul său serviciile în temeiul contractului de colaborare?

19. Vom răspunde la această întrebare în mai multe etape. Vom stabili mai întâi bazele pentru interpretarea noțiunii de sediu comercial fix, cu ajutorul unei analize a sistemului normativ (secțiunea A). În continuare, vom analiza jurisprudența existentă referitoare la această noțiune utilizată în dispozițiile aflate anterior în vigoare (secțiunea B), precum și posibilitatea de transpunere a acestei

jurisprudențe normelor reformate privind locul de prestare a serviciilor (secțiunea C). În final, după ce criteriile astfel stabilite vor fi fost aplicate situației din procedura principală (secțiunea D), este necesară o referire suplimentară la un alt aspect, posibil decisiv, privind tratamentul în materie de TVA aplicabil în prezenta cauză (secțiunea E).

A – *Cu privire la sistemul normativ de stabilire a locului de prestare a serviciilor*

20. Răspunsul la întrebarea dacă persoana impozabilă beneficiară a serviciilor – în speță societatea cipriotă – deține pe teritoriul național un sediu comercial fix este relevant în primul rând pentru a stabili care este statul membru care are dreptul de a primi TVA-ul pentru aceste servicii. Aceasta întrucât, potrivit articolului 44 din Directiva TVA, locul în care trebuie impozitate serviciile prestate se stabilește în funcție de locul unde persoana impozabilă *beneficiară* a serviciilor are sediul sau un sediu comercial fix. Așadar, dacă, în procedura principală, societatea cipriotă deține un sediu comercial fix în Polonia, Republica Polonă are dreptul de a primi TVA-ul, în caz contrar acest drept revenindu-i Republicii Cipru, unde are sediul societatea cipriotă.

21. În plus, această problemă prezintă o importanță decisivă și în ceea ce privește obligațiile unui prestator de servicii precum Welmory. Astfel, obligația sau scutirea prestatorului de servicii de a plăti TVA depinde de aspectul dacă, având în vedere existența unui sediu comercial fix, cealaltă parte contractantă impozabilă este sau nu este stabilită pe teritoriul național. Așadar, în speță, în cazul în care societatea cipriotă nu are un sediu comercial fix în Polonia, atunci, în temeiul articolului 196 și al articolului 44 din Directiva TVA, impozitul pentru serviciile prestate trebuie plătit în Cipru de către societatea cipriotă însăși. Dimpotrivă, în cazul în care societatea cipriotă are totuși un sediu comercial fix în Polonia, atunci, în temeiul articolului 193 din Directiva TVA, taxa pe valoarea adăugată trebuie plătită de Welmory, și anume în Polonia.

22. Acest sistem normativ se întemeiază pe două considerații: repartizarea competenței de impozitare între statele membre și evitarea sarcinilor administrative nerezonabile pentru persoanele impozabile. Ambele aspecte necesită un grad sporit de securitate juridică, asigurată prin criterii obiective și previzibile necesare pentru stabilirea unui sediu comercial fix în sensul articolului 44 a doua teză din Directiva TVA.

1. Repartizarea competenței de impozitare între statele membre

23. Repartizarea competenței de impozitare între statele membre este reglementată în funcție de stabilirea locului de prestare a serviciilor. Potrivit considerentului (3) al Directivei 2008/8, TVA-ul este datorat, în principiu, statului membru în care este consumat serviciul. În general, consumul ar trebui să intervină la locul unde se află beneficiarul serviciului. În consecință, articolul 44 din Directiva TVA atribuie competența de impozitare statului membru al beneficiarului serviciului.

24. Este adevărat că norma care trebuie analizată în speță, prevăzută la articolul 44 din Directiva TVA, se referă numai la *persoane impozabile* beneficiare ale unui serviciu, care au în principiu dreptul de a deduce TVA-ul. Prin urmare, impozitarea într-un stat membru a unui asemenea serviciu are de regulă doar un caracter provizoriu, întrucât beneficiarul, persoană impozabilă, va putea în general să solicite acestui stat membru restituirea TVA-ului aferent, prin intermediul dreptului său de a deduce TVA-ul în conformitate cu articolul 167 și următoarele din Directiva TVA. Așadar, chiar dacă în speță serviciile prestate de Welmory trebuie să fie impozitate în Polonia, societatea cipriotă ar putea, în calitate de beneficiară a acestor servicii, să primească înapoi de la Republica Polonă TVA-ul corespunzător.

25. Acest lucru nu este totuși valabil în toate cazurile. Într-adevăr, dacă beneficiarul serviciului desfășoară o activitate care nu conferă dreptul de a deduce TVA-ul sau dacă serviciul concret este exclus de la deducerea TVA-ului, TVA-ul aferent acestui serviciu este perceput definitiv de statul membru în care se află locul de prestare a serviciului în conformitate cu articolul 44 din Directiva TVA.

26. După cum au subliniat în mod întemeiat în ședință în special Welmory și Republica Cipru, având în vedere această atribuire a competenței de impozitare, trebuie să se evite însă și cazurile de dublă impozitare. Acest risc există atunci când două state membre consideră fiecare că locul de consum al unui serviciu se află pe teritoriul său. Or, stabilirea uniformă la nivelul Uniunii a locului de prestare a serviciilor are ca finalitate tocmai stabilirea în mod clar a competenței de impozitare și, astfel, evitarea atât a dublei impuneri, cât și a neimpozitării veniturilor [5]. Într-un context similar, avocatul general Jacobs a subliniat deja că interpretarea dispozițiilor privind locul de prestare a serviciilor trebuie să asigure în fiecare caz securitatea juridică pentru a se evita conflictele de competență dintre statele membre [6]. Prin urmare, și pentru stabilirea unui sediu comercial fix în sensul articolului 44 din Directiva TVA sunt necesare în primul rând criterii operaționale [7].

2. Evitarea sarcinilor administrative nerezonabile pentru persoanele impozabile

27. În plus, sistemul normativ de stabilire a locului de prestare a serviciilor are drept scop și evitarea sarcinilor administrative nerezonabile pentru persoanele impozabile prin stabilirea, cu ajutorul unor criterii flexibile, a persoanei obligate la plata TVA-ului. Astfel, conform articolelor 193 și 196, este posibil ca, în cazurile prevăzute la articolul 44 din Directiva TVA, persoana care datorează TVA-ul să fie atât prestatorul, cât și beneficiarul impozabil al unui serviciu.

28. Motivul este faptul că prestatorul de servicii ar trebui să îndeplinească obligații fiscale numai în locul în care este și stabilit. De aceea, în cazurile în care beneficiarul serviciului este stabilit numai într-un alt stat membru și, în consecință, TVA-ul este datorat pe teritoriul statului respectiv, obligația fiscală se inversează și beneficiarul serviciului devine persoana obligată la plata TVA-ului. În acest mod se evită înregistrarea unui prestator de servicii în multe alte state membre ca plătitor de TVA și obligația acestuia de a depune declarații fiscale în toate aceste state [8].

29. În acest context, trebuie acceptat fără rezerve argumentul prezentat de Welmory conform căruia prestatorului de servicii trebuie să i se garanteze securitate juridică în privința existenței unui sediu comercial fix al beneficiarului serviciilor sale. Astfel, în funcție de existența unui sediu comercial fix pe teritoriul național, într-un caz, prestatorul serviciilor este obligat la plata TVA-ului, în timp ce, în celălalt caz, nu este obligat să plătească TVA-ul.

5 — A se vedea în acest sens Concluziile noastre prezentate în cauza RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, punctul 30 și jurisprudența citată referitoare la articolul 9 din A șasea directivă); în ceea ce privește în special geneza articolului 44 din Directiva TVA, a se vedea Propunerea modificată a Comisiei din 20 iulie 2005 pentru o directivă a Consiliului de modificare a Directivei 77/388/CEE în ceea ce privește locul de prestare a serviciilor [COM(2005) 334 final, p. 5 și 6].

6 — În ceea ce privește articolul 9 din A șasea directivă, a se vedea Concluziile prezentate în cauza Design Concept (C-438/01, EU:C:2002:767, punctele 29 și 30).

7 — A se vedea în acest sens Hotărârea Hamann (51/88, EU:C:1989:132, punctul 18) și Hotărârea Comisia/Franța (C-429/97, EU:C:2001:54, punctul 49).

8 — A se vedea în acest sens Propunerea Comisiei din 23 decembrie 2003 pentru o directivă a Consiliului de modificare a Directivei 77/388/CEE în ceea ce privește locul de prestare a serviciilor [COM(2003) 822 final, punctul 4.3].

30. Pentru a se respecta cerințele unei piețe interne eficiente, prestatorului de servicii nu i se poate pretinde să facă investigații extinse cu privire la beneficiarul serviciilor sale și nici nu i se poate imputa incertitudinea privind calitatea sa de plătitor de TVA. Pentru ca stabilirea în mod flexibil a persoanei obligate la plata TVA-ului să nu conducă *per se*, contrar scopului său, la o sarcină administrativă pentru prestatorul de servicii, trebuie instituite, pentru același motiv, criterii obiective și clare în temeiul cărora un prestator de servicii să poată stabili dacă beneficiarul serviciilor sale este stabilit pe teritoriul național pe baza unui sediu comercial fix.

B – *Jurisprudența existentă referitoare la noțiunea de sediu comercial fix*

31. În jurisprudența Curții, noțiunea „sediu comercial fix” a fost interpretată până în prezent mai ales în lumina articolului 9 alineatul (1) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitul pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare [9] (denumită în continuare „A șasea directivă”). În temeiul acestei dispoziții, anterior, locul prestării de servicii era considerat în principiu a fi locul unde *prestatorul* „și-a stabilit sediul activității sale economice sau un sediu comercial fix de la care este prestat serviciul” [traducere neoficială].

32. Potrivit unei jurisprudențe constante, în acest caz, sediul activității economice este punctul de legătură prioritar. Un alt sediu comercial trebuie luat în considerare numai „în cazul în care punctul de legătură referitor la sediu nu conduce la o soluție rațională din punct de vedere fiscal sau creează un conflict cu un alt stat membru” [10].

33. Un „sediu comercial fix” în sensul articolului 9 alineatul (1) din A șasea directivă există, așadar, numai în cazul în care sediul comercial al unei persoane impozabile prezintă un grad suficient de permanență și o structură aptă, din punctul de vedere al resurselor umane și tehnice, să facă posibile, în mod independent, operațiunile respective de prestări de servicii [11].

34. În această privință, în legătură cu operațiunile de leasing privind autovehiculele, Curtea a considerat că este relevant dacă o persoană impozabilă dispune într-un anumit loc de personal propriu sau dacă în locul respectiv se pot încheia contracte sau se pot lua decizii privind administrarea afacerii [12].

35. Diferite părți din procedură au făcut referire de asemenea la Hotărârea DFDS. Poziția Curții exprimată în această hotărâre poate fi interpretată în sensul că o societate care, deși este independentă din punct de vedere juridic, este deținută totuși în totalitate de societatea-mamă poate fi considerată un sediu comercial fix al societății-mamă [13]. Acest lucru ar fi relevant în speță în măsura în care, pentru o parte din perioada în litigiu în procedura principală, societatea cipriotă a fost acționarul unic al Welmory.

9 — JO L 145, p. 1.

10 — Hotărârea Berkholz (EU:C:1985:299, punctul 17), Hotărârea Faaborg-Gelting Linien (EU:C:1996:184, punctul 16), Hotărârea ARO Lease (EU:C:1997:374 punctul 15) și Hotărârea Lease Plan (EU:C:1998:206, punctul 24).

11 — Hotărârea ARO Lease (EU:C:1997:374, punctul 16) și Hotărârea Lease Plan (EU:C:1998:206, punctul 24); a se vedea și Hotărârea E.ON Global Commodities (anterior E.On Energy Trading) (C-323/12, EU:C:2014:53, punctul 46), referitoare la articolul 1 din A opta directivă 79/1072/CEE a Consiliului din 6 decembrie 1979 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul țării (JO L 331, p. 11, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 34), precum și Hotărârea Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397, punctul 54), referitoare la articolul 1 punctul (1) din A treisprezecea directivă 86/560/CEE a Consiliului din 17 noiembrie 1986 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunității (JO L 326, p. 40, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 81).

12 — A se vedea Hotărârea ARO Lease (EU:C:1997:374, punctul 15) și Hotărârea Lease Plan (EU:C:1998:206, punctul 26).

13 — Hotărârea DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, punctul 26).

36. Cu toate acestea, în Hotărârea DFDS Curtea a interpretat numai norma specială prevăzută la actualul articol 307 al doilea paragraf din Directiva TVA, care stabilește statul membru în care serviciul unic prestat se impozitează în conformitate cu regimul special pentru agențiile de turism [14]. În pofida faptului că, în motivare, Curtea a făcut referire și la norma generală privind stabilirea locului de prestare a serviciilor [15], Hotărârea DFDS nu poate fi totuși generalizată, după cum a statuat recent Curtea în Hotărârea Daimler [16]. De altfel, faptul că o persoană juridică independentă din punct de vedere juridic nu poate fi simultan sediul comercial fix al unei alte persoane juridice servește scopului securității juridice în ceea ce privește persoana obligată la plata TVA-ului.

C – *Transpunerea jurisprudenței existente normelor reformate privind locul de prestare a serviciilor*

37. Instanța de trimitere a arătat în mod întemeiat că principiile jurisprudențiale prezentate referitoare la articolul 9 alineatul (1) din A șasea directivă se referă numai la chestiunea privind condițiile în care *prestatorul* de servicii dispune de un sediu comercial fix. Or, în speță este vorba despre stabilirea, în temeiul articolului 44 a doua teză din Directiva TVA, a unui sediu comercial fix al *beneficiarului* unui serviciu. Astfel, se ridică problema dacă, la interpretarea acestei dispoziții, se poate aplica jurisprudența referitoare la articolul 9 alineatul (1) din A șasea directivă.

38. Legiuitorul Uniunii a oferit un răspuns clar la această întrebare. Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată [17] (denumit în continuare „Regulamentul nr. 282/2011”) definește noțiunea de sediu comercial fix în sensul articolului 44 a doua teză din Directiva TVA ținând seama de jurisprudența Curții referitoare la articolul 9 alineatul (1) din A șasea directivă. Conform articolului 11 alineatul (1) din Regulamentul nr. 282/2011, un sediu comercial fix înseamnă orice sediu „care se caracterizează printr-un grad suficient de permanență și o structură adecvată ca resurse umane și tehnice, care îi permit să primească și să utilizeze serviciile care sunt furnizate pentru necesitățile proprii ale sediului respectiv”.

39. Deși dispoziția menționată prevăzută la articolul 65 alineatul (2) din Regulamentul nr. 282/2011 nu este aplicabilă în perioada la care se referă procedura principală, considerăm că această definiție este relevantă și în prezenta cauză.

40. În această privință este aproape lipsit de importanță faptul că articolul 11 alineatul (1) din Regulamentul nr. 282/2011 se întemeiază pe o orientare corespunzătoare a Comitetului consultativ privind taxa pe valoarea adăugată în conformitate cu articolul 398 din Directiva TVA care fusese adoptată anterior perioadei relevante în procedura principală [18], întrucât nu este clar dacă și această orientare fusese publicată anterior acestei perioade [19].

41. Definiția prevăzută la articolul 11 alineatul (1) din Regulamentul nr. 282/2011 corespunde însă principiilor care trebuie luate în considerare la interpretarea articolului 44 din Directiva TVA [20]. Astfel, pe de o parte, această definiție se întemeiază pe consumul serviciului, prin aceea că, potrivit definiției, sediul trebuie să fie în măsură să primească și să utilizeze serviciile prestate pentru necesitățile proprii. Pe de altă parte, atât împrejurarea că definiția prevăzută la articolul 11 alineatul (1) din Regulamentul

14 — Hotărârea DFDS (EU:C:1997:77, dispozitivul).

15 — Hotărârea DFDS (EU:C:1997:77, punctul 17).

16 — A se vedea Hotărârea Daimler (C-318/11 și C-319/11, EU:C:2012:666, punctele 47-49).

17 — JO L 77, p. 1.

18 — Orientările Comitetului consultativ privind taxa pe valoarea adăugată, care au fost elaborate în urma celei de a 88-a ședințe din 13-14 iulie, taxud.d.1(2009)358416-634, p. 2, disponibile pe site-ul internet al Comisiei (http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/vat_committee).

19 — În ceea ce privește importanța orientărilor Comitetului consultativ privind taxa pe valoarea adăugată pentru interpretarea Directivei TVA, a se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (EU:C:2013:57, punctele 47-50).

20 — A se vedea punctul 20 și următoarele de mai sus.

nr. 282/2011 impune existența unei structuri identificabile din punctul de vedere al resurselor umane și tehnice, cât și faptul că această definiție ține seama de jurisprudența Curții referitoare la noțiunea de sediu comercial fix asigură gradul special de securitate juridică necesar pentru a asigura protecția persoanelor impozabile, precum și pentru evitarea dublei impuneri și a neimpozitării veniturilor.

42. În plus, definiția prevăzută la articolul 11 alineatul (1) din Regulamentul nr. 282/2011 poate fi luată în considerare și în ceea ce privește locul de prestare a serviciilor, în prezent modificat, în măsura în care nu mai este relevant dacă sediul în discuție poate *furniza* servicii proprii, ci numai dacă acest sediu *utilizează* servicii pentru necesitățile proprii.

43. În definitiv, în prezenta cauză nu trebuie să se soluționeze problema dacă, pentru a putea fi vorba despre un sediu comercial fix în sensul articolului 44 a doua teză din Directiva TVA, este în plus necesară îndeplinirea condiției ca acest sediu nu numai să utilizeze servicii, ci și să poată presta la rândul său servicii impozabile, după cum au arătat în ședință directorul camerei fiscale din Gdansk și Comisia. Astfel, în măsura în care societatea cipriotă ar deține în Polonia un sediu comercial fix, aceasta ar presta la rândul său servicii sub forma operării site-ului internet de licitații, în legătură cu care societatea cipriotă are obligații față de Welmory în temeiul contractului de colaborare. De altfel, în fapt, este îndoielnic aspectul dacă, în general, orice structură adecvată ca resurse umane și tehnice, care îi permit să primească și să utilizeze servicii pentru necesitățile proprii nu ar avea cel puțin și *posibilitatea* de a presta ea însăși servicii. Din punct de vedere juridic, s-a ridicat și problema dacă opinia exprimată de cele două părți din procedură trebuie considerată ca fiind compatibilă cu articolul 43 punctul 2 din Directiva TVA, potrivit căruia articolul 44 a doua teză este aplicabil și în anumite cazuri în care destinatarul unui serviciu nu este o persoană impozabilă.

44. În sfârșit, pentru motive de securitate juridică, în opinia noastră, caracterul prioritar al sediului activității economice [21], recunoscut de Curte în jurisprudența sa constantă, poate fi transpus și în privința aplicării articolului 44 din Directiva TVA. Astfel, este conform cerinței privind securitatea juridică faptul că, în cazul în care există îndoieli privind locul de prestare a serviciilor, acesta se stabilește în funcție de sediul beneficiarului serviciilor, care, în general, este un criteriu obiectiv mai ușor de stabilit decât deținerea unui sediu comercial fix. Acest caracter prioritar corespunde și raportului – care rezultă din modul de redactare a articolului 44 din Directiva TVA – dintre norma generală de la prima teză, care se întemeiază pe sediul activității economice, și excepția de la a doua teză, care se referă la sediul comercial fix.

D – *Aplicare în situația din procedura principală*

45. Prin urmare, într-o situație precum cea din procedura principală, trebuie să se prezume existența unui sediu comercial fix al societății comerciale cipriote în Polonia numai în cazul în care societatea menționată dispune pe teritoriul acestei țări de un sediu care se caracterizează printr-un grad suficient de permanență, precum și printr-o structură adecvată din punctul de vedere al resurselor umane și tehnice, care îi permit să primească și să utilizeze acolo serviciile care sunt furnizate pentru necesitățile proprii ale sediului respectiv. În cazul în care există îndoieli, nu trebuie să se prezume existența unui sediu comercial fix, astfel încât, conform articolului 44 prima teză din Directiva TVA, locul de prestare a serviciilor trebuie considerat sediul societății cipriote.

46. Mai întâi, este incontestabil faptul că, în final, această constatare trebuie făcută de instanța de trimitere pe baza situației de fapt, pe care doar această instanță o cunoaște în totalitate. Acest lucru este valabil în special dacă se are în vedere aspectul că părțile din procedura în fața Curții nu au căzut de acord asupra tuturor elementelor de fapt din procedura principală.

21 — A se vedea punctul 32 de mai sus.

47. Având în vedere împrejurările specifice din procedura principală, pentru a face această constatare, instanța de trimitere trebuie să respecte însă criteriile prezentate în continuare.

48. În primul rând, pentru a prezuma existența unui sediu comercial fix într-un stat membru, nu este necesar ca persoana impozabilă să dispună pe teritoriul acestuia de resurse umane angajate chiar de ea însăși și nici de resurse materiale aflate în patrimoniul său.

49. Avocatul general Poiares Maduro a arătat deja că a prezuma existența unui sediu comercial fix numai în cazul în care personalul utilizat este angajat chiar de persoana impozabilă ar conduce la rezultate inacceptabile [22]. De asemenea, ar putea fi încurajate abuzurile în cazul în care o persoană impozabilă ar putea să transfere impozitarea serviciilor dintr-un stat membru în alt stat membru prin simplul fapt că își acoperă necesarul de personal prin intermediul unor prestatori de servicii diferiți. În această privință, referirea Curții la lipsa de personal propriu, în contextul stabilirii unui sediu comercial fix în sectorul de leasing de autovehicule [23], nu poate fi generalizată.

50. Prin urmare, întrucât situația este comparabilă și în ceea ce privește resursele materiale, în speță, existența în Polonia a unui sediu comercial fix al societății cipriote nu este exclusă pentru simplul motiv că această societate utilizează dotarea tehnică a Welmory și că nu utilizează angajați proprii.

51. Acest lucru nu înseamnă totuși că Welmory acționează simultan în calitate de prestator de servicii și – sub forma unui sediu comercial fix al societății cipriote – totodată în calitate de beneficiar al prestării de servicii, cum își exprimă temerea Welmory însăși. Astfel, chiar dacă un sediu comercial fix nu necesită în mod obligatoriu personal propriu și o dotare tehnică proprie, persoana impozabilă trebuie totuși să dispună – în temeiul cerinței privind asigurarea unui grad suficient de permanență al sediului – de o putere comparabilă de control asupra resurselor umane și materiale. Așadar, sunt necesare în special contracte de muncă sau contracte de închiriere în ceea ce privește resursele umane și cele materiale, prin care aceste resurse să fie puse la dispoziția persoanei impozabile ca resurse proprii și care să nu poată fi reziliate în termen scurt.

52. Cu alte cuvinte, trebuie să se sublinieze că o persoană impozabilă nu poate să reprezinte *în sine* un sediu comercial fix al unei alte persoane impozabile. Acest lucru nu exclude însă posibilitatea persoanei impozabile de a avea acces imediat și permanent la resursele umane și tehnice ale unei alte persoane impozabile, care poate fi totodată, dintr-un alt punct de vedere, prestator de servicii pentru sediul comercial fix astfel stabilit.

53. Cu toate acestea, în cazul în care există cvasiidentitate între resursele umane și tehnice ale prestatorului de servicii și cele ale sediului comercial fix al beneficiarului unui serviciu, se poate ridica problema dacă este într-adevăr vorba despre un serviciu prestat unei *alte* persoane impozabile.

54. În al doilea rând, Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord a subliniat în mod întemeiat că prezintă relevanță și locul *unde* societatea cipriotă desfășoară o activitate și utilizează serviciile prestate de Welmory, întrucât, pentru a fi „fix” în sensul articolului 44 a doua teză din Directiva TVA, sediul comercial trebuie să poată utiliza servicii pentru necesitățile proprii.

55. În acest scop, instanța de trimitere va trebui să verifice care este activitatea independentă pe care o desfășoară societatea cipriotă utilizând eventual resursele umane și tehnice pe care le are la dispoziție în Polonia, precum și dacă serviciile prestate de Welmory în temeiul contractului de colaborare sunt utilizate în mod specific pentru această activitate.

22 — Concluziile prezentate în cauza RAL (Channel Islands) și alții (C-452/03, EU:C:2005:65, punctul 52).

23 — A se vedea punctul 34 de mai sus.

56. Prin urmare, la întrebarea preliminară trebuie să se răspundă că un sediu comercial fix în sensul articolului 44 a doua teză din Directiva TVA presupune un sediu caracterizat printr-un grad suficient de permanență și printr-o structură adecvată ca resurse umane și tehnice, care îi permit să primească și să utilizeze serviciile care sunt furnizate pentru necesitățile proprii ale sediului respectiv. În acest scop, nu sunt necesare resurse umane și tehnice proprii, în măsura în care resursele externe ale sediului se află la dispoziția acestuia într-un mod comparabil cu cel în care sediul dispune de resursele proprii.

E – *Cu privire la vânzarea drepturilor de a prezenta oferte și la baza de impozitare a vânzării produselor*

57. Diferite părți din procedură au susținut că problema propriu-zisă din procedura principală nu este dacă serviciile societății Welmory au fost prestate pe teritoriul național către un sediu comercial fix al societății cipriote, ci dacă vânzarea drepturilor de a prezenta oferte de către societatea cipriotă persoanelor care fac oferte pentru produsele oferite de Welmory trebuie să fie impozitată în Polonia sau în Cipru. Într-adevăr, din punct de vedere economic, din vânzarea produselor în Polonia au realizat câștiguri atât Welmory, cât și societatea cipriotă.

58. În primul rând, nu dorim să abordăm problema dacă locul vânzării de către societatea cipriotă a drepturilor de a prezenta oferte se stabilește în temeiul articolului 44 din Directiva TVA sau dacă, dimpotrivă, în această privință sunt aplicabile dispozițiile articolului 31 și următoarelor din Directiva TVA, privind stabilirea locului de livrare a bunurilor. Astfel, nu pare să fie exclus faptul că achiziționarea dreptului de a face o ofertă pentru cumpărarea unui bun trebuie considerată, potrivit definiției livrării de bunuri prevăzute la articolul 14 alineatul (1) din Directiva TVA, ca parte a „transferul[ui] dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar”. Acest lucru poate fi prezumat, în orice caz, în ceea ce privește drepturile de a prezenta oferte care au fost achiziționate de persoana a cărei ofertă a fost în final acceptată în cadrul licitației. Această problemă se referă însă la impozitarea societății cipriote, care nu face obiectul procedurii principale.

59. În legătură cu impozitarea Welmory contestată în procedura principală se ridică însă încă o problemă.

60. Republica Polonă a arătat în mod întemeiat că este posibil ca, în procedura principală, baza de impozitare a produselor pe care le-a vândut Welmory în cadrul licitațiilor să nu fi fost stabilită în mod corect. Astfel, această bază de impozitare ar putea fi formată, conform articolului 73 din Directiva TVA, din două elemente: din plățile efectuate de cumpărători și din remunerațiile pe care societatea cipriotă le plătește către Welmory pentru vânzarea de către aceasta din urmă a produselor prin intermediul site-ului internet.

61. Consecința ar fi că în speță – cel puțin în parte – nu ar trebui să se impoziteze niciunul dintre serviciile prestate de Welmory către societatea cipriotă, ci numai livrările de bunuri către clienții societății Welmory, însă pornind de la o bază de impozitare majorată. Locul pentru aceste livrări nu se stabilește conform articolului 44, ci conform articolului 31 și următoarelor din Directiva TVA.

62. Potrivit articolului 73 din Directiva TVA, baza de impozitare a TVA-ului include, așadar, „toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor […], în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț”. Întrucât baza de impozitare poate să includă și plata unei persoane care nu este destinatarul serviciilor[24], remunerațiile pe care Welmory le-a primit în cadrul contractului de colaborare de la societatea cipriotă pentru serviciile de vânzare a produselor ar putea să reprezinte contrapartida obținută de un terț pentru vânzarea propriu-zisă.

24 — A se vedea Hotărârea Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, punctul 34).

63. Potrivit unei jurisprudențe constante, aceasta ar fi situația în cazul în care există o legătură directă între livrarea de bunuri de către Welmory către clienții săi și plățile primite de societatea cipriotă [25]. O astfel de legătură ar trebui prezumată în orice caz atunci când cuantumul remunerației ar depinde de numărul de operațiuni de vânzare a produselor sau de valoarea cifrei de afaceri obținute din vânzarea acestor produse.

64. În cazul în care s-ar constata existența unei legături directe între vânzarea produselor și remunerațiile plătite de societatea cipriotă către Welmory în temeiul contractului de colaborare, aceste remunerații nu ar trebui considerate, prin urmare, ca fiind o contrapartidă pentru serviciile prestate de Welmory către societatea cipriotă, ci ca o contrapartidă pentru livrarea de bunuri către cumpărătorii produselor oferite în cadrul vânzărilor la licitație. Instanței de trimitere îi revine sarcina să clarifice, dacă este cazul, în cadrul procedurii principale dacă această situație se regăsește în speță.

V – **Concluzie**

65. În orice caz, propunem Curții să răspundă la întrebarea preliminară adresată de Naczelny Sąd Administracyjny după cum urmează:

„Un sediu comercial fix în sensul articolului 44 a doua teză din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2008/8/CE, presupune un sediu caracterizat printr-un grad suficient de permanență și printr-o structură adecvată ca resurse umane și tehnice, care îi permit să primească și să utilizeze serviciile care sunt furnizate pentru necesitățile proprii ale sediului respectiv. În acest scop, nu sunt necesare resurse umane și tehnice proprii, în măsura în care resursele externe ale sediului se află la dispoziția acestuia într-un mod comparabil cu cel în care sediul dispune de resursele proprii.”

25 — A se vedea de exemplu Hotărârea Naturally Yours Cosmetics (230/87, EU:C:1988:508, punctele 11 și 12), Hotărârea First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, punctul 30) și Hotărârea Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, punctul 33).